GRAND-DUCHE DE LUXEMBOURG

COUR ADMINISTRATIVE

Numéro du rôle : 34699C
Inscrit le 16 juin 2014

<u>Audience publique du 30 juillet 2014</u>

Appel formé par
l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg
contre
un jugement du tribunal administratif du 26 mai 2014 (n° 34110 du rôle)
dans un litige ayant opposé Madame ..., (Suède),
au directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'échange de renseignements

Vu la requête d'appel, inscrite sous le numéro 34699C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 16 juin 2014 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS, agissant au nom et pour compte de l'Etat du Grand-Duché de Luxembourg en vertu d'un mandat lui conféré à cet effet par le ministre des Finances le 5 juin 2014, dirigée contre le jugement rendu par le tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg le 26 mai 2014 (n° 34110 du rôle) dans un litige ayant opposé Madame ..., demeurant à SE- … (Suède), à une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 28 janvier 2014 en matière d'échange de renseignements, le tribunal ayant déclaré le recours en annulation contre cette décision justifié et annulé cette dernière ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 16 juillet 2014 par Maître Michaël DANDOIS, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Madame ... ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS et Maître Michaël DANDOIS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 juillet 2014.

Par courrier du 28 janvier 2014, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après désigné par le « *directeur* », enjoignit à l'établissement de crédit …

Luxembourg, ci-après dénommé « ... », de lui fournir des renseignements pour le 5 mars 2014 au plus tard suite à une demande d'échange de renseignements du 21 janvier 2013 de la part de l'autorité compétente suédoise sur la base de la Convention entre le Grand-Duché de Luxembourg et le Royaume de Suède tendant à éviter les doubles impositions et à prévenir la fraude fiscale en matière d'impôts sur le revenu et la fortune, signée à Stockholm le 14 octobre 1996, ci-après désignée par la « *Convention* », dans la teneur lui conférée par le Protocole modifiant la Convention du 6 septembre 2010 et approuvé par la loi du 16 juillet 2011 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements, ci-après désigné par le « *Protocole* », et la directive 2011/16/UE du Conseil du 15 février 2011 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal et abrogeant la directive 77/99/CEE, ci-après désignée par la « *directive 2011/16* ». Ladite décision est libellée en les termes suivants :

« (…) *Suite à une demande d'échange de renseignements du 21 janvier 2013 de la part de l'autorité compétente suédoise sur la base de la convention fiscale modifiée entre le Luxembourg et la Suède du 14 octobre 1996, je vous prie par la présente de me fournir les renseignements suivants pour le 5 mars 2014 au plus tard.*

Identité de la personne concernée par la demande :

- Monsieur ...

Date et lieu de naissance : ... (Pologne)

Adresses connues : ... (Suède) ou ... (Suisse)

- Madame ...

L'objectif de la demande d'échange de renseignements résulte de ce qui suit.

Afin de clarifier la situation fiscale de leurs contribuables, les autorités fiscales suédoises nécessitent des informations concernant un ou plusieurs comptes que détiendraient Monsieur et/ou Madame ... auprès de votre établissement.

Je vous prie de bien vouloir fournir, pour la période du 1er janvier 2010 au 31 décembre 2011, tous les renseignements dont vous êtes détenteur, afin de permettre à l'autorité compétente luxembourgeoise de transmettre à l'autorité compétente suédoise les renseignements vraisemblablement pertinents :

- Veuillez fournir copie des documents d'ouverture de compte et d'autorisation de signature de tous les comptes ouverts au nom de Monsieur ... ou conjointement avec son épouse ainsi que les relevés bancaires de ces comptes pour la période visée ;

- Veuillez fournir copies de toute instruction reçue par votre banque, sous quelque forme que ce soit (lettre, courriel, fax,...) de la part de Monsieur ... afin de procéder à un paiement ou un transfert desdits comptes ;

- Veuillez fournir copies des documents d'ouverture de comptes d'autorisation de signature de tous les comptes ouverts au nom de Madame ... ou conjointement avec son époux ainsi que les relevés bancaires de ces comptes pour la période visée ;

- Veuillez fournir tout document reçu par la banque, sous quelque forme que ce soit (lettre, email, fax, ...) de la part de Madame ... afin de procéder à un paiement ou un transfert desdits comptes.

Selon les autorités fiscales suédoises, l'Etat requérant a épuisé toutes les sources habituelles de renseignements internes pour l'obtention des renseignements requis, sans courir le risque de compromettre le résultat de l'enquête.

Après examen, la demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 26 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif. Elle contient toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable des renseignements demandés.

Il y a lieu de préciser que les dispositions du paragraphe 178bis de la loi générale des impôts, pour ce qui est de l'imposition des contribuables en droit interne, sont pleinement respectées.

Au vu de ce qui précède, vous êtes obligé de fournir les renseignements demandés dont vous êtes détenteur dans le délai imparti. Si vous rencontrez des difficultés objectives pour déférer à la présente injonction, vous voudrez me le signaler dans les plus brefs délais.

La présente décision d'injonction est susceptible d'un recours en annulation devant le tribunal administratif qui est ouvert à toute personne visée par ladite décision ainsi qu'a tout tiers concerné. Le recours doit être introduit dans le délai d'un mois à partir de la notification de la décision au détenteur des renseignements demandés et a un effet suspensif. (…) ».

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif le 27 février 2014, Madame ... fit déposer un recours en annulation à l'encontre de la décision précitée.

Dans son jugement du 26 mai 2014, le tribunal administratif reçut ce recours en la forme, le déclara justifié et annula la décision directoriale du 28 janvier 2014.

Par requête déposée au greffe de la Cour administrative le 16 juin 2014, l'Etat a fait régulièrement relever appel de ce jugement du 26 mai 2014.

A l'appui de son appel, l'Etat reproche au tribunal une interprétation erronée et contraire au standard international en matière d'échange de renseignements qui porterait atteinte aux engagements internationaux de l'Etat luxembourgeois envers ses partenaires conventionnels et communautaires, en l'occurrence la Suède, ces engagements ayant tous comme base la norme de la pertinence vraisemblable consacrée notamment par la directive 2011/16 qui correspondrait pour l'essentiel à celle admise dans le cadre du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », pour l'application de l'article 26 dudit Modèle.

L'Etat rappelle d'abord que ce seraient les dispositions de la loi du 29 mars 2013 relative à la coopération administrative dans le domaine fiscal, ci-après désignée par la « *loi du 29 mars 2013* », qui seraient applicables à la demande de renseignements suédoise litigieuse, au motif que la décision directoriale déférée aurait été prise sur base de cette loi portant transposition de la directive 2011/16.

L'Etat estime ensuite que les autorités suédoises auraient indiqué, en se conformant à la condition afférente prévue par l'article 20, paragraphe 2, point b) de la loi du 29 mars 2013, le but fiscal dans lequel les renseignements litigieux sont demandés, la conclusion contraire du tribunal ne pouvant partant être admise. Il reproche au tribunal de ne pas avoir appliqué les principes retenus par la Cour administrative dans son arrêt du 10 octobre 2013 (n° 33239C du rôle) par rapport au même cas d'imposition de Madame ... et de son époux...

ayant également fait l'objet du jugement entrepris. La demande de renseignements des autorités suédoises indiquerait ainsi que le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés résiderait dans la détermination de l'impôt sur le revenu pour les années 2010 à 2012 et que les informations sollicitées seraient formulées parfaitement dans ce contexte sans transgresser cette limite. Il rappelle que la loi du 29 mars 2013 n'exigerait pas de l'autorité étrangère de fournir notamment une motivation quant au bien-fondé d'une analyse fiscale sur base de son droit interne ou des éléments concernant le fond de leur dossier, de manière qu'en se référant à de telles exigences non contenues dans la loi du 29 mars 2013, les premiers juges n'auraient pas respecté ces dispositions. L'Etat fait également valoir que les autorités suédoises auraient fourni des informations détaillées quant au descriptif général de l'affaire et au but fiscal, tout comme elles auraient également décrit les opérations de contrôle en cours et les résultats de recherches d'ores et déjà obtenus, de manière qu'il résulterait également de leur descriptif qu'elles auraient utilisé les sources habituelles de renseignements prévues par leurs procédures fiscales internes avant de s'adresser à l'autorité compétente luxembourgeoise.

L'Etat relève que les autorités suédoises auraient également fourni les noms et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés, à savoir le ….

Il se prévaut ensuite du descriptif du cas d'imposition fourni par les autorités suédoises et des informations complémentaires fournies par les autorités suédoises le 5 juin 2014 en réaction au jugement entrepris du 26 mai 2014 et il estime qu'il résulterait de ce descriptif que des dernières auraient ainsi démontré la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. Il ajoute qu'il importerait de ne pas perdre de vue que la procédure au Luxembourg ne constituerait qu'un simple accessoire de la procédure au fond entamée antérieurement dans l'Etat requérant, en cours au moment de la formulation de la demande d'échange de renseignements et dont le contribuable en cause a connaissance « *alors qu'il constitue à lui seul l'une des principales sources habituelles de renseignements prévues par la procédure fiscale interne de l'Etat requérant* ». Il n'incomberait donc pas aux juges luxembourgeois de vérifier si la matérialité des faits donnant lieu au contrôle dans le cadre duquel la demande de renseignements est soumise se trouve positivement établie, mais ils seraient seulement appelés à contrôler si les renseignements sollicités paraissent être vraisemblablement pertinents dans le cadre du contrôle ou de l'enquête poursuivis dans l'Etat requérant, de manière que le rôle du juge administratif luxembourgeois ne serait pas de contrôler la réalité, mais seulement la probabilité de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. L'Etat se réfère à cet escient au standard international en la matière tel que concrétisé par les commentaires du paragraphe 1er de l'article 26 du Modèle de convention, tel que complété en juin 2012 et du Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale, tous ces documents retenant selon lui que l'échange de renseignements doit porter sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation des parties contractantes en matière fiscale. L'Etat ajoute finalement que l'objet du litige sous examen serait limité au contrôle de la régularité de la décision directoriale du 28 janvier 2014 sans s'étendre à l'analyse du fond du dossier ayant pour objet le contrôle fiscal en Suède et que le rôle du juge administratif serait limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire au point de savoir s'il existe un lien probable et retraçable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées.

Tout en admettant que la demande de renseignements des autorités suédoises répondrait à l'exigence de l'identification de la personne faisant l'objet du contrôle ou de l'enquête en ce que son époux et elle-même seraient désignés sous cette enseigne, l'intimée se réfère au descriptif des autorités suédoises quant à la finalité fiscale des renseignements sollicités contenus dans la demande de renseignements du 21 janvier 2014 pour en déduire que cette dernière se référerait à une enquête non autrement précisée concernant essentiellement les revenus professionnels et la situation de son époux, mais non pas à sa propre personne, sauf à faire état de sa qualité de membre de divers conseils d'administration de sociétés suisses ou suédoises.

Par rapport aux informations complémentaires fournies par les autorités suédoises le 5 juin 2014, l'intimée rappelle qu'elle n'aurait à aucun moment contesté sa résidence fiscale suédoise et sa soumission à l'imposition de ses revenus globaux en Suède. Elle confirme avoir été, ensemble avec son époux, co-actionnaire de la société suédoise ... jusqu'en l'année 2007 lorsqu'elle en serait devenue la seule actionnaire suite à la transmission à son profit de ses parts par son époux au moment du départ de celui-ci vers la Pologne et ensuite la Suisse. Par rapport au transfert de SEK … millions de la société ... au profit de la société suisse ... invoqué par les autorités suédoises comme opération soumise à leur contrôle, l'intimée rappelle que ce transfert aurait eu lieu au cours des années 2008 à 2009, donc en dehors de la période sur laquelle porte la demande d'échange de renseignements, et qu'il ne se dégagerait pas des éléments en cause en quoi ce transfert pourrait influer sur sa situation fiscale personnelle. Elle précise en outre qu'elle serait certes membre du conseil d'administration de la société suisse ..., mais qu'elle n'en aurait jamais été actionnaire, ni employée, de manière que les spéculations des autorités suédoises quant à d'éventuels dividendes ou salaires de la part de cette société non déclarés en Suède ne seraient nullement plausibles.

Elle insiste sur le fait qu'aucune enquête n'aurait été ouverte en Suède à son encontre et qu'elle n'aurait pas été interrogée par les autorités suédoises quant à l'exactitude de ses déclarations fiscales, de manière que les autorités suédoises n'auraient pas utilisé toutes les procédures offertes par le droit suédois avant d'avoir émis la demande d'échange de renseignements litigieuse. Elle estime en conséquence que ladite demande viserait certainement son époux contre qui une enquête serait apparemment en cours, mais qu'au vu de leur mariage, les autorités suédoises auraient pensé trouver des informations intéressantes sur son époux en incluant l'intimée dans le champ de leur demande. Or, ce faisant, elles auraient oublié de tenir compte de l'exigence d'un but fiscal qui ferait manifestement défaut en l'espèce.

L'intimée conclut ainsi à la confirmation du jugement entrepris.

Préliminairement, il convient de déterminer les dispositions de droit supranational et national applicables en l'espèce. En effet, une demande d'échange de renseignements provenant des autorités suédoises peut être basée soit sur la directive 2011/16 et la loi du 29 mars 2013 ayant transposé cette directive en droit interne, soit sur l'article 26 de la Convention et la loi du 31 mars 2010 portant approbation des conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, ci-après dénommée la « *loi du 31 mars 2010* ». Ces deux ensembles de dispositions ont des champs d'application distincts en ce qui concerne tant les Etats liés que les personnes et les impôts visés, de manière qu'ils sont susceptibles de s'appliquer parallèlement à une situation donnée et que la Cour ne saurait suivre le raisonnement des premiers juges suivant lequel les dispositions de la loi du 29 mars 2013 auraient vocation à s'appliquer en la présente espèce en vertu du principe *lex posterior derogat legi priori.* Il convient plutôt de rappeler que la directive 2011/16 prime dans les relations entre Etats membres sur les conventions de double

imposition conclues par deux d'entre eux non pas en tant que disposition postérieure, mais en tant que disposition de droit de l'Union hiérarchiquement supérieure en ce sens que la directive laisse en principe entière l'application de la convention de double imposition, mais peut imposer à deux Etats membres un échange de renseignements dans des hypothèses où la convention de double imposition entre ces deux Etats membres ne le prévoit pas et qu'elle admet, au vœu de son article 1, alinéa 3, « *l'exécution de toute obligation des États membres quant à une coopération administrative plus étendue qui résulterait d'autres instruments juridiques, y compris d'éventuels accords bilatéraux ou multilatéraux* ».

Par voie de conséquence, s'il est loisible aux autorités suédoises d'invoquer à la fois la directive 2011/16 et la Convention à l'appui d'une demande de renseignements, il incombe au directeur, en tant qu'autorité compétente de l'Etat requis, de fonder sa décision de donner suite à cette demande et d'enjoindre à un détenteur de renseignements sur l'un ou l'autre de ces ensembles de dispositions de droit supranational et national ou d'en faire une application distributive selon les spécificités de la demande d'échange de renseignements lui soumise. Il incombe ainsi au directeur d'indiquer dans sa décision la base habilitante pour son injonction à un détenteur de renseignements de lui communiquer ces derniers, sinon, à défaut d'une telle indication dans la décision même, au juge administratif de déterminer les dispositions conventionnelles, communautaires et légales applicables le cas échéant.

En l'espèce, la décision directoriale déférée indique que la demande des autorités suédoises a été soumise sur base de la Convention et de la directive 2011/16, mais elle fait référence dans sa rubrique « *Concerne* » au fait que la demande de fournir des renseignements est fondée sur la loi du 31 mars 2010. Le directeur y exprime son appréciation que la « *demande satisfait, à mon avis, aux conditions légales de l'octroi de l'échange de renseignements tel que prévu par l'article 26 de la prédite convention fiscale et de l'échange de lettres y relatif* ». Il y a partant lieu de déduire à partir de ce libellé de la décision directoriale déférée, alors que les autorités suédoises ont fondé leur demande d'échange de renseignements sur les deux bases de la Convention et de la directive 2011/16, que le directeur a choisi comme base légale de son injonction exclusivement la Convention et la loi du 31 mars 2010. La Cour ne saurait partant suivre le délégué du gouvernement, ni le tribunal dans leur analyse de l'application de la directive 2011/16 faite par le directeur. L'examen de la validité de la décision directoriale du 28 janvier 2014 est partant à opérer par rapport aux dispositions de la Convention et de la loi du 31 mars 2010 précisément invoquées par le directeur dans sa décision d'injonction litigieuse.

L'article 26 de la Convention, dans la teneur lui conférée par le Protocole, dispose dans ses paragraphes (1) et (5) comme suit :

« *1. Les autorités compétentes des Etats contractants échangent les renseignements vraisemblablement pertinents pour appliquer les dispositions de la présente Convention ou pour l'administration ou l'application de la législation interne relative aux impôts de toute nature ou dénomination perçus pour le compte des Etats contractants, de leurs subdivisions politiques ou de leurs collectivités locales dans la mesure où l'imposition qu'elle prévoit n'est pas contraire à la Convention. L'échange de renseignements n'est pas restreint par les articles 1 et 2*. (…)

5. En aucun cas les dispositions du paragraphe 3 ne peuvent être interprétées comme permettant à un Etat contractant de refuser de communiquer des renseignements uniquement parce que ceux-ci sont détenus par une banque, un autre établissement financier, un mandataire ou une personne agissant en tant qu'agent ou fiduciaire ou parce que ces renseignements se rattachent aux droits de propriété d'une personne ».

Ces dispositions ont fait l'objet d'un échange de lettres des ministres des Finances des deux pays signataires, lesquelles « *constituent ensemble un Accord entre nos gouvernements lequel deviendra partie intégrante de la Convention à la date d'entrée en vigueur du Protocole* ». Sous son point 2, ledit Accord précise les conditions auxquelles une demande de renseignements doit suffire dans les termes suivants :

« *L'autorité compétente de l'Etat requérant fournit les informations suivantes à l'autorité compétente de l'Etat requis lorsqu'elle soumet une demande de renseignements concernant les cas visés au paragraphe 5 de l'article 26 de la Convention, afin de démontrer la pertinence vraisemblable des renseignements demandés:*

(a) l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête;

(b) les indications concernant les renseignements recherchés, notamment leur nature et la forme sous laquelle l'Etat requérant souhaite recevoir les renseignements de l'Etat requis;

(c) le but fiscal dans lequel les renseignements sont demandés;

(d) les raisons qui donnent à penser que les renseignements demandés sont détenus dans l'Etat requis ou sont en la possession ou sous le contrôle d'une personne relevant de la compétence de l'Etat requis;

(e) dans la mesure où ils sont connus, les nom et adresse de toute personne dont il y a lieu de penser qu'elle est en possession des renseignements demandés;

(f) une déclaration précisant que l'Etat requérant a utilisé pour obtenir les renseignements tous les moyens disponibles sur son propre territoire, hormis ceux qui susciteraient des difficultés disproportionnées ».

A travers la modification de l'article 26 de la Convention opérée par le Protocole et l'échange de lettres y relatif, le Luxembourg a entendu convenir avec la Suède un « *échange de renseignements sur demande selon le standard OCDE, tel qu'il est consacré par l'article 26 paragraphe 5 du Modèle de Convention de l'OCDE en sa version de 2005* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl. 6257, exposé des motifs), de manière que l'interprétation de l'article 26 de la Convention peut utilement s'appuyer sur le commentaire du Modèle de convention fiscale de l'OCDE concernant le revenu et la fortune, ci-après visé comme « *Modèle de convention* », relatif à l'article 26 dans sa teneur de l'année 2005, ainsi que sur le Manuel de l'OCDE sur la mise en œuvre des dispositions relatives aux échanges de renseignements en matière fiscale du 23 janvier 2006, ci-après désigné par le « *Manuel* », dans la mesure de leur compatibilité avec le contenu de l'échange de lettres susvisé.

La Cour rejoint les premiers juges dans leurs considérations générales que l'article 26 prévoit un échange de renseignements dans la mesure la plus large possible, l'échange de renseignements portant sur toutes les informations dont on peut penser qu'elles seront pertinentes pour l'administration ou l'application de la législation nationale des parties contractantes en matière fiscale, mais qu'il n'est pas loisible aux États contractants « *« d'aller à la pêche aux renseignements » ou de demander des renseignements dont il est peu probable qu'ils soient pertinents pour élucider les affaires fiscales d'un contribuable déterminé* » (projet de loi portant approbation de plusieurs conventions fiscales et prévoyant la procédure y applicable en matière d'échange de renseignements sur demande, doc. parl.

6027, commentaire des articles, p. 27 ; *idem* Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n° 5), l'équilibre entre ces deux considérations concurrentes devant être recherché dans la condition de la « *pertinence vraisemblable* ».

Or, la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés implique que la demande porte sur un cas d'imposition précis et spécifique et qu'elle soit relative à un contribuable déterminé (Modèle de convention, commentaire de l'article 26, n[os] 5, 5.1 et 9), les renseignements demandés devant être vraisemblablement pertinents afin de permettre à l'Etat requérant de solutionner le cas d'imposition en cause. Le Manuel précise ainsi que « *l'échange de renseignements sur demande correspond au cas dans lequel l'autorité compétente d'un pays demande des renseignements pour un cas précis à l'autorité compétente d'une autre partie contractante* » (module sur les aspects généraux et juridiques de l'échange de renseignements, p. 7). L'échange de lettres entre les ministres des Finances suédois et luxembourgeois confirme l'applicabilité de cette condition dans le cadre de la mise en œuvre de l'article 26 de la Convention en précisant en son point 2 *sub* a) qu'une demande de renseignements doit indiquer « *l'identité de la personne faisant l'objet d'un contrôle ou d'une enquête* ».

Liminairement, la Cour se doit de réfuter l'argumentation étatique suivant laquelle le juge administratif luxembourgeois aurait pour rôle de contrôler non pas la réalité, mais seulement la probabilité de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés. En effet, d'après les termes exprès de la Convention, le critère à appliquer n'est pas celui de la probabilité d'une vraisemblance de pertinence, mais celui de la vraisemblance même d'une pertinence. Une dilution exponentielle de la vraisemblance telle qu'avancée par l'Etat tend ainsi à délimiter le contrôle dans l'Etat requis en-deçà des confins prévus par la Convention.

D'un autre côté, en ce qui concerne le contrôle de la condition de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés, le rôle du juge administratif est limité, en la présente matière, d'une part, à la vérification de la cohérence de l'ensemble des explications exposées par l'autorité requérante à la base de sa demande, sans que celle-ci n'ait à prouver la matérialité des faits invoqués, et, d'autre part, au contrôle de la pertinence vraisemblable des renseignements demandés par rapport au cas d'imposition précis et spécifique, c'est-à-dire au point de savoir s'il existe un lien probable et retraçable entre le cas d'imposition mis en avant par l'autorité requérante et les informations sollicitées. En conséquence, il n'appartient en principe pas au juge luxembourgeois de procéder, en la présente matière, à un contrôle de la matérialité des faits invoqués par l'autorité requérante, de manière que dans la même mesure les personnes concernées par la demande de renseignements ne sauraient être admises à apporter la preuve, au cours de la phase contentieuse, que les explications soumises par l'Etat requérant reposent sur des faits inexacts, cette démarche imposant en effet au juge luxembourgeois de se livrer à un contrôle de la matérialité des faits à la base de la demande de renseignements de l'autorité étrangère, un tel débat devant être porté par le contribuable concerné devant les autorités compétentes de l'Etat requérant.

Il n'est fait exception à cette limitation du rôle du juge luxembourgeois que dans les hypothèses où la personne ayant recouru contre une décision directoriale d'injonction de fournir des renseignements soumet en cause des éléments circonstanciés qui sont de nature à ébranler le descriptif du cas d'imposition et du but fiscal en des volets essentiels de la situation à la base de la demande d'échange de renseignements et qui reviennent ainsi à affecter sérieusement la vraisemblance d'une pertinence des informations sollicitées.

En l'espèce, il y a lieu de préciser d'abord que les conclusions dégagées par la Cour dans son arrêt du 10 octobre 2013 (n° 33239C du rôle) ne sauraient été transposées telles

quelles au recours sous examen dans la mesure où le recours vidé par ledit arrêt portait sur une décision directoriale d'injonction différente et visant Monsieur ... seul.

En ce qui concerne le but fiscal dans lequel les renseignements sont présentement demandés, la demande des autorités suédoises du 21 janvier 2014 indique que les investigations en cours concerneraient essentiellement des revenus non déclarés des années 2007 à 2012 que Monsieur ... aurait éventuellement réalisé à travers son activité professionnelle de consultance et la même demande vise l'intimée seulement en ce qu'elle aurait également été impliquée dans les sociétés gérées par son époux, dont notamment les sociétés ... et ..., et en ce qu'elle aurait été ensemble avec son époux copropriétaire de la maison habitée par elle en Suède.

Dans leur prise de position du 5 juin 2014, les autorités suédoises se réfèrent en outre à un transfert de SEK … millions effectué durant les années 2008 et 2009 par la société ..., dont l'intimée était alors l'actionnaire unique, au profit de la société ... et suspectent l'intimée d'avoir pu percevoir durant les années 2010 et 2011 visées par la demande d'échange de renseignements des revenus en provenance de ce transfert de la part de la société ... sous forme de salaires ou dividendes au vu de son implication dans cette société.

Or, il convient de rappeler que l'intimée a indiqué qu'elle aurait seulement été membre du conseil d'administration de la société ... sans avoir détenu une portion du capital et elle a versé en cause un certificat attestant qu'elle n'aurait pas perçu de salaires ou dividendes de la part de cette société, de manière que les suppositions des autorités suédoises relatives à l'existence de revenus perçus à travers un compte auprès du … et non déclarés en Suède doivent être qualifiées de purement hypothétiques.

En outre, les autorités suédoises ne précisent en aucune manière leur assertion que les investigations contre Monsieur ... auraient dégagé l'information que l'intimée aurait détenu ou détiendrait encore actuellement au moins un compte bancaire auprès du …

La Cour partage dès lors à cet égard la conclusion des premiers juges que les autorités suédoises restent en défaut d'établir un but fiscal réel pouvant aboutir à l'imposition de revenus non encore imposés à la base de leur demande d'échange de renseignements.

Il convient encore d'ajouter que le critère de la pertinence vraisemblable implique également que les autorités de l'Etat requérant aient accompli toutes les démarches normalement admissibles d'après leur ordre juridique national afin de se procurer les renseignements sollicités avant de pouvoir valablement s'adresser à l'Etat requis en vue de lui fournir ces mêmes renseignements.

Or, en l'espèce, si les autorités suédoises font état d'investigations en cours à l'encontre de Monsieur ..., elles restent entièrement muettes quant à l'existence de procédures de vérification ou de contrôle entamées à l'égard de l'intimée et de demandes à celle-ci ou à la société ... dans le sens de leur soumettre des informations quant au transfert susvisé de SEK .. millions et à l'existence de revenus provenant de la société ... ou d'un ou de plusieurs comptes entretenus auprès du ….

Par voie de conséquence, la Cour rejoint les premiers juges dans leur conclusion que les autorités suédoises étant restées en défaut de rapporter la finalité fiscale des informations demandées conformément au critère de la pertinence vraisemblable, il y a lieu de constater que c'est à tort que le directeur a indiqué dans la décision déférée qu'à son avis « *la demande contient* (…) *toutes les informations nécessaires pour établir la pertinence vraisemblable*

des renseignements demandés ». Le jugement est ainsi à confirmer en son principe en ce qu'il a annulé la décision déférée du 28 janvier 2014.

Il convient toutefois de préciser que le recours sous examen est dirigé contre la décision directoriale du 28 janvier 2014 qui a déterminé comme contribuables concernés par l'injonction à la fois l'intimée et son époux, Monsieur ..., et que cette décision a également fait l'objet d'un recours contentieux introduit par Monsieur ... parallèlement avec celui sous examen, lequel recours fait l'objet d'un arrêt parallèle de ce jour (n° 34700C du rôle) ayant rejeté le recours de Monsieur ... comme n'étant pas fondé. Etant donné que l'objet du recours de l'intimée est nécessairement confiné au volet de la décision directoriale qui la concerne personnellement sans pouvoir s'étendre aux chefs de l'injonction concernant son époux, conformément au principe que « *nul ne plaide par procureur* », l'annulation de la décision déférée doit être limitée aux points qui concernent l'intimée directement tels que précisés au dispositif du présent arrêt.

PAR CES MOTIFS

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause,

reçoit l'appel du 16 juin 2014 en la forme,

au fond, le déclare non justifié et en déboute,

partant, confirme le jugement entrepris, notamment en ce qu'il a annulé la décision directoriale d'injonction déférée à l'égard de l'intimée et dit en conséquence que les deux points suivants y sont à omettre :

« *Veuillez fournir copies des documents d'ouverture de comptes d'autorisation de signature de tous les comptes ouverts au nom de Madame ... ou conjointement avec son époux ainsi que les relevés bancaires de ces comptes pour la période visée ;*

Veuillez fournir tout document reçu par la banque, sous quelque forme que ce soit (lettre, email, fax, ...) de la part de Madame ... afin de procéder à un paiement ou un transfert desdits comptes ».

condamne l'Etat aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par:

Francis DELAPORTE, vice-président,

Serge SCHROEDER, premier conseiller,

Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu à l'audience publique du 30 juillet 2014 au local ordinaire des audiences de la Cour par le vice-président, en présence du greffier Goreti PINTO, greffier du tribunal administratif, greffier assumé.

PINTO DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original
Luxembourg, le 30 juillet 2014
Le greffier du tribunal administratif